



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13857.000296/2009-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.609 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2021
Recorrente TECUMSEH DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/08/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcedente a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

Nos termos do disposto no Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, o fornecimento de alimentação in natura pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, mesmo que o empregador não esteja inscrito no PAT.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA COLETIVO. AUSÊNCIA DE ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PARECER PGFN/CRJ Nº 2119/2011 APROVADO PELO MINISTRO DA FAZENDA. ART. 62, §1º, II, C DO RICARF.

Não incide contribuição previdenciária sobre valor pago à título de seguro de vida em grupo, independentemente da existência ou não de convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Diogo Cristian Denny (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 10ª Tuma da DRJ/RJ1, consubstanciada no Acórdão nº 12-32.646 (p. 113), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

DO LANÇAMENTO

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (AI 37.205.033-6, consolidado em 29/05/2009), no valor de R\$ 7.872,79 acrescidos de juros e multa, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 16/23) referem-se às contribuições dos destinados a terceiros: INCRA e SEBRAE, incidentes sobre valores pagos a segurados empregados no período de 05/2004 a 08/2005.

2. Informa a Auditoria Fiscal que constituem fatos geradores das contribuições lançadas os valores relativos às parcelas “in natura” a título de refeições, sem que a empresa estivesse inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e, a título de prêmio de seguro de vida em grupo, não previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho.

2.1. foi considerado, como base de cálculo das contribuições previdenciárias, o valor total das despesas realizadas para produção das refeições fornecidas aos trabalhadores, lançados a débito nas contas “0401.0713.00100 -Restaurante/Clínica Médica - AUD” e “4.010717 - Restaurante”. Tais lançamentos possuem histórico contábil padronizado e único, ou seja, “transf ctas relativo ao rateio de despesas no mês”, não permitindo a identificação dos custos envolvidos, tais como gêneros alimentícios, mão-de-obra, água, gás, energia elétrica, material de limpeza, dentre outros.

2.2. devido a impossibilidade da individualização dos custos, envolvidos na produção das refeições, aplicou-se o disposto no artigo 33, § 3º a Lei nº 8.212/1991, devido a deficiência das informações contábeis apresentadas.

2.3. o contribuinte contratou seguro de vida em grupo através de duas apólices, sendo que uma refere-se à benefício extensivo a todos os empregados e dirigentes, ofertada a possibilidade de adesão de forma voluntária e facultativa, mediante autorização para desconto em folha no ato da admissão e, o desconto consignado na folha de pagamento através da rubrica “seguro vida grupo”. A outra apólice refere-se à benefício concedido apenas a diretores e gerentes da empresa, onde não há co-participação dos beneficiários no pagamento do prêmio seguro, tratando-se de complementação do capital segurado na primeira apólice.

DA IMPUGNAÇÃO

3. A interessada interpôs impugnação às fls. 51/73, anexando os documentos de fls. 74/89, alegando em síntese:

3.1. a fiscalização não expõe de maneira clara e precisa como apurou os valores lançados na autuação, assim como as respectivas bases de cálculo;

3.2. também não foram mencionados os nomes dos trabalhadores que teriam recebido os benefícios de natureza remuneratória, assim como os respectivos valores relativos às rubricas seguro e alimentação, implicando grave cerceamento de defesa, além da majoração dos valores cobrados, devendo ser declarada a total nulidade do Auto de Infração;

3.3. a falta de identificação, do salário de contribuição individualizado, impede que os trabalhadores possam se beneficiar plenamente das contribuições, ora exigidas, conforme determina a Lei nº 9.732/1998;

Da alimentação fornecida em Natura

3.4. o Superior Tribunal da Justiça já consolidou o entendimento de que a alimentação in natura não integra o salário contribuição independentemente da inscrição da empresa no PAT;

3.5. somente as verbas efetivamente salariais, assim entendidas como contraprestação do serviço prestado, incluem-se no conceito de folha de salários, constituindo base de incidência para recolhimento das contribuições previdenciárias e fundiárias. É evidente que o valor da alimentação não tem caráter salarial, uma vez que não retribui o trabalho efetivo (apenas o viabiliza);

3.6. a alimentação fornecida/vendida, pela impugnante, aos empregados tem por objetivo facilitar a execução do trabalho, pois caso não existisse esta facilidade, o empregado teria que trazer diariamente sua refeição, providência há muito condenada;

3.7. cita jurisprudência para corroborar suas alegações;

Do Seguro de Vida em Grupo

3.8. o seguro de vida em grupo, proporcionado pela impugnante a todos os seus empregados e dirigentes, não é verba de natureza salarial, mas sim, verba de cunho meramente assistencial/social, não constituindo base de incidência de contribuições previdenciárias;

3.9. a jurisprudência pátria é pacífica sobre a natureza não salarial do seguro de vida em grupo, independente de previsão em convenção coletiva de trabalho (até porque essa exigência é uma inovação não constante da lei, mas criada por decreto regulamentador);

3.10. a concessão do seguro de vida em grupo objetiva proporcionar, a todos os empregados, uma garantia suplementar àquelas oferecidas pela Previdência Social em caso de invalidez total do empregado, sendo inconsistente a afirmativa de que o seguro representaria um proveito econômico salarial do empregado;

3.11. é imprescindível mencionar que é a CLT que rege as relações trabalhistas e estabelece o conceito de “salário”, devendo a legislação previdenciária e o intérprete da lei buscar sempre socorro nesta norma, conforme já definido pelo Supremo Tribunal Federal;

3.12. não é à toa que a CLT passou expressamente a considerar o seguro de vida em grupo como benefício não salarial, pois é evidente que se trata de verba que não retribui o serviço prestado e que não é passível de individualização (benefício coletivo);

3.13. como ressaltado no relatório fiscal, o próprio Decreto nº 3.048/1999 passou a prever que o seguro de vida não integra o salário, reconhecendo o que a doutrina e a lei trabalhista já tinha como pacificado;

3.14. nem a Lei nº 8.212/1991, nem a CLT impõem a condição de o seguro de vida em grupo ser previsto como obrigação em acordo ou convenção coletiva, para que não integre o salário;

3.15. não poderia um simples decreto emanado pelo poder executivo, norma hierárquica inferior, impor requisitos mais rigorosos, sem qualquer lógica ou bom senso;

3.16. neste sentido, o artigo 84, IV, da Constituição Federal, é bastante claro em estabelecer que os decretos presidenciais devem regulamentar a fiel execução das leis, sem inovar, o que impossibilita a interpretação pretendida pela fiscalização previdenciária;

3.17. por todo o exposto impugna-se totalmente o valor do débito e protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, prova documental, notadamente a exibição e juntada posterior de documentos, realização de perícia e tantas forem as provas necessárias para a real apuração da verdade material;

3.18. requer que todas as notificações sejam expedidas somente ao patrono da impugnante: Antônio Carlos Vianna de Barros, Avenida Pedroso de Moraes, 1201, São Paulo - SP. CEP 05419-001.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte, nos termos do susodito Acórdão nº 12-32.646 (p. 113), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/08/2005

DECADÊNCIA PARCIAL. OCORRÊNCIA.

O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos, no lançamento por homologação, extingue-se após 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador.

CERCEAMENTO DE DEFESA . INOCORRÊNCIA.

Não merece acolhida a alegação de cerceamento de defesa, haja vista que todos os relatórios foram entregues ao contribuinte, onde consta a indicação de onde os valores foram extraídos.

ALIMENTAÇÃO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA.

Tratando-se de parcela cuja não-incidência esteja condicionada ao cumprimento de requisitos previstos na legislação previdenciária, o pagamento em desacordo com a legislação de regência se sujeita à tributação.

ARBITRAMENTO. ÔNUS DA PROVA DO SUJEITO PASSIVO.

Em caso de recusa ou sonegação de documentos ou informações, a importância reputada devida é lavrada de ofício, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis e atos normativos é prerrogativa do Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pela Administração Pública.

PERÍCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia quando esta se mostra prescindível. O momento para a produção de provas, no processo administrativo, juntamente com a impugnação.

INTIMAÇÃO DO PATRONO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante, em endereço diverso de seu domicílio fiscal tendo em vista o disposto no § 4º do art. 23 do Decreto n. 70.235/72.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão exarada pela DRJ em 02/09/2010 (p. 127), a Contribuinte, em 15/09/2010, apresentou o competente recurso voluntário (p. 129), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- (i) nulidade da autuação em face da ausência de identificação dos beneficiários;
- (ii) da alimentação *in natura*; e
- (iii) do seguro de vida em grupo.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme se verifica do relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir as contribuições devidas a Terceiros (INCRA e SEBRAE), tendo como fatos geradores:

a) os valores relativos às parcelas “in natura” distribuídas pela empresa aos seus trabalhadores, de forma habitual, a título de refeições, apurados em lançamentos constantes da escrituração contábil, sem que a empresa estivesse inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT); e

b) O prêmio de seguro de vida em grupo pago pelo Contribuinte, extensivo a todos os seus empregados e dirigentes, não previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho.

A Contribuinte, reiterando os termos da impugnação apresentada, defende, em síntese, os seguintes pontos:

- nulidade da autuação em face da ausência de identificação dos beneficiários;
- da alimentação *in natura*; e
- do seguro de vida em grupo.

Passemos, então, à análise de cada um dos pontos de defesa da Recorrente.

Da Nulidade da Autuação

Neste ponto, a Recorrente defende a nulidade do lançamento fiscal por ausência clara e precisa de como a Fiscalização apurou os valores lançados e a base de cálculo para calcular os recolhimentos devidos.

De fato, assim se manifestou a Contribuinte em sua peça recursal:

Se o Sr. Fiscal está sustentando a tese de que diversos trabalhadores teriam recebido benefícios de natureza remuneratória, deveria mencionar; (i) os nomes dos referidos trabalhadores; e (ii) os respectivos salários de contribuição individualizados (por pessoa e por rubrica - seguro e alimentação), para que ao preparar a sua defesa a ora recorrente pudesse discutir o acerto ou não da decisão tomada pelo Sr. Fiscal.

A ausência desses apontamentos implica em cerceamento do direito de defesa da empresa, o que se coaduna com o espírito do artigo 59, II, do Decreto 70.235/72.

Portanto, evidente que a falta de identificação de valores e beneficiários, mês a mês, implicou em grave cerceamento de defesa e, inclusive, cobrança de valores a maior pela fiscalização.

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que:

23. Argui a interessada que houve cerceamento de defesa já que a fiscalização não identificou por segurado os valores das referidas rubricas, fato que segundo a mesma, impede que tais segurados possam usufruir das contribuições ora exigidas. Entretanto, conforme informado pela auditoria, os valores apurados foram obtidos através de lançamentos contábeis, os quais não permitiram a identificação por rubrica e por segurado, já que informam apenas o total das despesas utilizadas para a produção das refeições. Portanto, devido a deficiência das informações contábeis apresentadas, utilizou-se o método da aferição indireta para apuração da base de cálculo, sendo aplicado o disposto no artigo 33, §§ 1º e 3º da Lei nº 8.212/1991.

(...)

24. Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa, pois o relatório fiscal, em conjunto com seus anexos, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN e pelo artigo 37, da Lei nº 8.212/1991, bem como pela legislação federal

atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/ 1972), pois, descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário.

24.1. Com efeito, o relatório fiscal motiva o arbitramento realizado com base no art. 33, § 3º, da Lei 8.212/1991, face à inconsistência da escrituração contábil. O auditor aferiu corretamente a base impositiva e lançou as contribuições que reputou devidas, fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento, apto a possibilitar o exercício do direito de defesa pelo contribuinte, não havendo, pois, qualquer nulidade a ser declarada.

18.2. Outrossim, a impugnante contestou os diversos aspectos do lançamento, demonstrando inexistir qualquer prejuízo ao exercício do seu direito de defesa.

(...)

Não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular.

De fato, não obstante as robustas alegações da Contribuinte neste particular, analisando-se o lançamento fiscal, notoriamente o auto de infração propriamente dito e seus anexos, verifica-se que este contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos incisos de I a VI e, principalmente, aquelas necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa da autuada.

O art 10 do Decreto nº 70.235/72 assim dispõe:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No presente caso, o Auto de Infração identificou as irregularidades apuradas e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o lançamento fiscal, o que foi feito de forma clara, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Tanto é verdade, que a interessada refutou, de forma igualmente clara e precisa, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua impugnação, na qual a Autuada expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, não só suscitando preliminares, mas discutindo o mérito da lide, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

Ressalta-se que, na fase de impugnação, o ônus da prova continua sendo do contribuinte. De acordo com o sistema de repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto nº 70.235/1972, norma que rege o processo administrativo fiscal, conforme dispõe seu artigo 16, III, e de acordo com o artigo 373 do Código de Processo Civil, aplicável à espécie de forma subsidiária, cabe ao impugnante fazer a prova do direito ou do fato afirmado na impugnação, o que, não ocorrendo, acarreta a improcedência da alegação.

Inclusive, consta no art. 28, do Decreto nº 7.574/2011, que regulamentou, no âmbito da RFB, o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, que é do interessado o ônus de provar os fatos que tenha alegado.

Portanto, improcedentes as alegações dos impugnantes de que caberia a fiscalização o ônus de *menção* (i) os nomes dos referidos trabalhadores; e (ii) os respectivos salários de contribuição individualizados (por pessoa e por rubrica - seguro e alimentação).

De fato, conforme destacado pela Fiscalização e pelo órgão julgador de primeira instância, os valores apurados foram obtidos através de lançamentos contábeis, os quais não permitiram a identificação por rubrica e por segurado, já que informam apenas o total das despesas utilizadas para a produção das refeições. Portanto, devido a deficiência das informações contábeis apresentadas, utilizou-se o método da aferição indireta para apuração da base de cálculo, sendo aplicado o disposto no artigo 33, §§ 1º e 3º da Lei nº 8.212/1991.

Observe-se que os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais que se aplicam tão somente ao processo judicial ou administrativo, e não ao procedimento de investigação fiscal. A primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, independentemente da participação do contribuinte.

A partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a instauração do litígio e formalização do processo administrativo, é assegurado ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Assim, contendo o Auto de Infração os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, especialmente no que diz respeito à descrição dos fatos e ao enquadramento legal das matérias tributadas, e tendo o contribuinte, após ter tomado ciência dessa autuação, protocolado a sua respectiva impugnação, dentro do prazo previsto, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Quanto à declaração de nulidade do lançamento, enfatiza-se que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 - PAF, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado.

Desta forma, não prospera a alegação de nulidade do lançamento.

Da Alimentação “In Natura”

A Fiscalização apontou como fato gerador das contribuições previdenciárias os valores da alimentação “in natura” fornecida pela Contribuinte aos seus empregados, *in verbis*:

4. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

4.1. Os valores relativos às parcelas “in natura” distribuídas pela empresa aos seus trabalhadores, de forma habitual, a título de refeições, apurados em lançamentos constantes da escrituração contábil, sem que a empresa estivesse inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), instituído pela Lei nº 6.321/1976.

4.1.1. Nos termos do artigo 214, § 9º, III, do Decreto nº 3.048/1999, não integra o salário-decontribuição a parcela “in natura” paga de acordo com programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321/1976. Contudo, o referido decreto, no §10 do citado dispositivo, determina que, quando a referida parcela é concedida em desacordo com a respectiva legislação, passa a integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

(...)

4.1.2.1. Os dispositivos legais em comento regulamentam a apuração do custo direto da refeição, como base para o cálculo da participação do trabalhador. Ao deixar de se inscrever no PAT, o programa de alimentação adotado pelo Contribuinte deixa de ser previamente a provado pelos órgãos públicos competentes, de forma que o mesmo pode adotar procedimentos segundo suas próprias conveniências.

4.1.2.2. A inscrição no PAT, portanto, mais do que mera formalidade, é garantia de direito legalmente previsto dos trabalhadores e condição para gozo de benefícios fiscais por parte das empresas.

4.1.3. Como o Contribuinte não possui inscrição no PAT, a partir da competência 03/2005, o valor total das despesas realizadas para produção das refeições fornecidas aos trabalhadores foi considerado como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Como se vê, a fiscalização considerou como salário indireto e, por conseguinte, fato gerador da contribuição previdenciária, os valores referentes ao fornecimento de alimentação aos seus empregados ou fornecimento de alimentos in natura sem estar inscrita no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego.

Pois bem!

Sobre o tema, sirvo-me das conclusões alcançadas pela 2ª Turma da CSRF, objeto do Acórdão 9202-008.442, *in verbis*:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

O fornecimento de alimentação in natura pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Ato Declaratório PGFN nº 3/2011.

(...)

A atual jurisprudência deste colegiado é firme no sentido da não incidência da contribuição previdenciária no fornecimento de alimentação, in natura, pela empresa a seus empregados, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT.

Por bem discorrer sobre o tema, reproduzo excerto do voto condutor do acórdão 9202.008.209, da lavra do Conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho, nos termos a seguir:

A definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação à rubrica objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Nessa esteira, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 relaciona, de forma exaustiva, as diversas verbas de natureza salarial que podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Em se tratando de salário utilidade pago sob a forma de alimentação, dispõe a alínea “c” do citado § 9º:

[...]

Nos termos das disposições legais encimadas, para que a parcela referente à alimentação in natura recebida pelo segurado empregado seja excluída do salário de contribuição é necessário que essa seja paga de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador –PAT, instituído pelo Ministério do Trabalho e Emprego, de conformidade com a Lei nº 6.321/1976.

Não se olvide que o descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção têm como consequência lógica a incidência da exação tributária.

Cabe aqui ressaltar que o art. 111 do CTN estabelece que as normas afetas a outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente.

A despeito do que dispõe a legislação trabalhista e tributária, o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça –STJ é de que, em se tratando de pagamento in natura, o auxílio alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, visto que ausente a natureza salarial da verba.

Nesse sentido é a decisão consubstanciada no AgRg ao REsp nº 1.119.787/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O pagamento do auxílio alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171.

2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, in casu, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

3. Agravo Regimental desprovido.

Em virtude do entendimento do STJ, foi editado o Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN, publicado no D.O.U. de 22/12/2011, com base em parecer aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”, independentemente de inscrição no PAT

O Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, que motivou a edição do Ato Declaratório nº 03/2011, foi assim ementado:

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

Ao longo do parecer encimado, a Fazenda Nacional noticiou o posicionamento jurisprudencial dominante nos seguintes termos:

Ocorre que o Poder Judiciário tem entendido diversamente, restando assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o pagamento in natura do auxílio alimentação, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entende o Colendo Superior Tribunal que tal atitude do empregador visa tão-somente proporcionar um incremento à produtividade e eficiência funcionais.

Nesse mesmo sentido foi o voto condutor no acórdão 2402002.521, quando assentou que "diante do citado ato, o fornecimento de cestas básicas, ou seja, alimentação in natura, não integra o salário de contribuição independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT Programa de Alimentação ao Trabalhador."

Nessa mesma linha, os acórdãos 9202005.257, de 28/03/17 e 9202008.209, de 25/09/2019, adiante ementados:

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FORNECIMENTO DE LANCHES E REFEIÇÕES. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA IN NATURA. AUSÊNCIA DE ADESÃO AO PAT. ATO DECLARATÓRIO Nº 03/2011

Restando demonstrado que o fornecimento de lanches e refeições, deu-se na modalidade "in natura", o lançamento enquadra-se na exclusão prevista no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda que ensejou a publicação do Ato Declaratório 03/2011, posto que a alimentação mencionada no dito Parecer se coaduna com a objeto deste lançamento, qual seja: com a fornecida "in natura", sob a forma de utilidades.

[...]

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. O fornecimento de alimentação in natura pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Ato Declaratório PGFN nº 3/2011.

Consoante estabelece a alínea "c" do inciso II do § 1º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros das turmas de julgamento do CARF podem afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002 (como é o caso do Ato Declaratório nº 3/2011).

Adicionalmente às razões de decidir supra reproduzidas, destaque-se que, de acordo com o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, não há incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação.

Ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Cabe observar que o Parecer PGFN/CRJ nº 2.117 aponta que o auxílio alimentação "pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária."

Quanto ao que seja pagamento "em espécie", o REsp 476.194/PR (citado no Parecer nº 2.117), informa que se o "auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta-corrente, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária".

No caso em tela, a fiscalização esclarece que a alimentação foi fornecida diretamente pelo empregador por meio de refeições, ou seja, o fornecimento do auxílio não foi nem em dinheiro e nem por meio de depósito em conta corrente.

Neste contexto, deve ser reconhecida a não incidência das Contribuições Previdenciárias em relação à alimentação "in natura" fornecida pela Companhia, nos termos do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, que motivou a edição do Ato Declaratório nº 03/2011, em face do disposto no artigo 62, § 1º, II, alínea "c", do RICARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)
- c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;**
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
- e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Neste esboço, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular.

Do Seguro de Vida em Grupo

A Fiscalização apontou também, como fato gerador das contribuições previdenciárias, o prêmio de seguro de vida em grupo pago pela Contribuinte, *in verbis*:

4. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

4.2. O prêmio de seguro de vida em grupo pago pelo Contribuinte, extensivo a todos os seus empregados e dirigentes, não previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho.

4.2.1. Nos termos do artigo 214, § 9º, inciso XXV, do Decreto 3.048/1999 o valor efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo não integra o salário-de-contribuição se atender a duas condições: previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho e estar disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

4.2.1.1. Tendo em vista que o benefício concedido não está previsto em acordo ou convenção coletiva, deixando de atender a uma das exigências legais, considerou-se o referido valor como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

A Contribuinte, por seu turno, defende que *a jurisprudência pátria é pacífica sobre a natureza não salarial do seguro de vida em grupo, independentemente de previsão coletiva de trabalho.*

Razão assiste à Recorrente.

Aqui, mais uma vez, socorro-me à consolidada jurisprudência desse Egrégio Conselho, nos termos do Acórdão 9202-005.318, *in verbis*:

Lembramos que a discussão cinge-se ao debate acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos à título de seguro de vida coletivo na ausência de previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Trata-se de tema exaustivamente debatido e que atualmente, embora exista argumento contrário baseado no princípio da legalidade, segue o entendimento construído pelo Superior Tribunal de Justiça e incorporado pela Fazenda Nacional por meio do Parecer da PGFN/CRJ nº 2.119/11. Pertinente transcrever partes do parecer:

1. O escopo do presente Parecer é analisar a possibilidade de se promover, com base no inciso II do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, a dispensa de interposição de recursos ou o requerimento de desistência dos já interpostos, com relação às decisões judiciais que fixam o entendimento de que o seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do

montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de salário, afastando-se, por conseguinte, a incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba.

(...)

3. O estudo em tela é feito em razão da existência de decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não há incidência de contribuição previdenciária sobre o seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, quando não há a individualização do montante que beneficia a cada um deles, uma vez que se entende, na hipótese, não se tratar de salário.

(...)

6. Todavia, o Poder Judiciário tem entendido em sentido contrário, restando assente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça que o seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor de um grupo de empregados, sem haver individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de salário. Tal entendimento do STJ tem sido aplicado, inclusive, para o período anterior às modificações promovidas pela Lei nº 9.528/97, fundamentando-se que a interpretação teleológica do dispositivo conduziria a tal ilação, porque o empregado não usufruiria, individualmente, o valor pago pelo prêmio.

(...)

10. Da leitura das decisões acima transcritas é possível depreender a firme posição do STJ contrária ao entendimento da Fazenda Nacional acerca da matéria, que sempre foi no sentido de que, em se tratando de seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor de grupo de empregado, o prêmio do seguro custeado pelo empregador constituiria, em verdade, salário-utilidade, sendo, portanto, base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo do empregador.

(...)

Vale destacar que o parecer cita entre os acórdãos que sustentam a tese, aquele proferido pelo Ministro Mauro Campbell no REsp 660.202/CE cuja ementa recebeu a seguinte redação:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. NÃO INCIDÊNCIA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO (ART. 214, § 9º, INC. XXV, DO DEC. N. 3.048/99, COM A REDAÇÃO DADA PELO DEC. N. 3.265/99). EXIGÊNCIA AFASTADA POR NÃO ESTAR PREVISTA NA LEI N. 8.212/91.

1. Não havendo no acórdão omissão, contradição ou obscuridade capaz de ensejar o acolhimento da medida integrativa, tal não é servil para forçar a reforma do julgado nesta instância extraordinária. Com efeito, afigura-se despropositada, nos termos da jurisprudência deste Tribunal, a refutação da totalidade dos argumentos trazidos pela parte, com a citação explícita de todos os dispositivos infraconstitucionais que aquela entender pertinentes ao desate da lide.

2. O art. 214, § 9º, inc. XXV, do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 3.265/99, estabelece que o prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes não integra o salário-de-contribuição, desde que haja a previsão do pagamento em acordo ou convenção coletiva de trabalho. A contrario sensu, a existência de pagamentos sem a referida previsão ensejaria a incidência da exação.

3. Está assentado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que a Lei n. 8.212/91, em sua redação original e com a redação conferida pela Lei n. 9.528/97, não instituiu a incidência de contribuição previdenciária sobre o prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes.

4. "(...) o seguro de vida em grupo pago pelo empregador para todos os empregados, de forma geral, não pode ser considerado como espécie de benefício ao empregado, o qual não terá nenhum proveito direto ou indireto, eis que estendido a todos uma espécie de garantia familiar, em caso de falecimento. Se de seguro individual se

tratasse, não haveria dúvida quanto à incidência, o que, entretanto, não ocorre em relação ao seguro de vida em grupo" (REsp 1121853/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 14/10/2009).

5. Logo, irrelevante para esse raciocínio que a exigência para tal pagamento esteja estabelecida em acordo ou convenção coletiva, desde que o seguro seja em grupo e não individual.

6. A regulamentação da Lei n. 8.212/91 por meio do art. 214, § 9º, inc. XXV, do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 3.265/99, extrapolou os limites estabelecidos na norma e acabou por inovar ao estabelecer a necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva para fins de não-incidência da contribuição previdenciária sobre o valor do prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes.

7. A interpretação do art. 28, inc. I, da Lei n. 8.212/91 (redação original e atual) por esta Corte é de que ela não autoriza a incidência de contribuição previdenciária em tais casos (seguro de vida em grupo). Subverter esse raciocínio por força de disposição contida em mero decreto regulamentar é ferir o princípio da estrita legalidade tributária.

8. Por certo, não se afasta a necessidade de que tais pagamentos abranjam a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, por decorrer da interpretação sistemática da Lei n. 8.212/91, que impõe a incidência nos casos de seguro individual.

9. In casu, estando certo no acórdão recorrido de que se trata de seguro de vida em grupo, deve ser afastada a incidência da contribuição previdenciária, independentemente da existência ou não de convenção ou acordo coletivo.

10. Recurso especial provido

Observamos, assim, que o entendimento acima se amolda perfeitamente ao presente caso, pois conforme se verifica do documento de fls. 47 e 48 o seguro contrato pelo contribuinte é seguro de vida na modalidade coletiva/grupo e está disponível a totalidade dos empregados.

Em virtude do parecer foi editado o Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradora Geral da Fazenda Nacional o qual autoriza a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes: "nas ações judiciais que discutam a incidência de contribuição previdenciária quanto ao seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles."

Por meio de despacho, publicado em 09.12.2011, o Ministro da Fazenda ratificou o Ato Declaratório nº 03/2011, fato de grande importância para desfecho da lide na medida em que nestas circunstâncias trata-se de entendimento que vincula os integrantes deste Colegiado por força do art. 62, §1º, II, c da Portaria MF nº 343/15, que aprovou o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

(...)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

(...)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria Geral

da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

Assim, por força do Parecer PGFN/CRJ nº 2.119/11 c/c art. 62, 'c' do RICARF devem ser excluídos do lançamento o levantamento "SEGURO DE VIDA EM GRUPO LEVANTAMENTO 12".

Diante do exposto, dou provimento ao recurso do contribuinte determinado a exclusão do lançamento dos valores pagos à título de seguro de vida em grupo.

Por fim, mas não menos importante, destaque-se o Enunciado de Súmula CARF nº 182 estabelece que *o seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de remuneração, não estando sujeito à incidência de contribuições previdenciárias, ainda que o benefício não esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho.*

Neste contexto, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade da autuação suscitada e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior